開始仕訳

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　開始仕訳の意味を理解しよう！

②　連結仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「子会社株式」勘定（資産）

「資本金当期首残高」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

「資本剰余金当期首残高」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

「利益剰余金当期首残高」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

「非支配株主持分当期首残高」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

「のれん」勘定（資産）

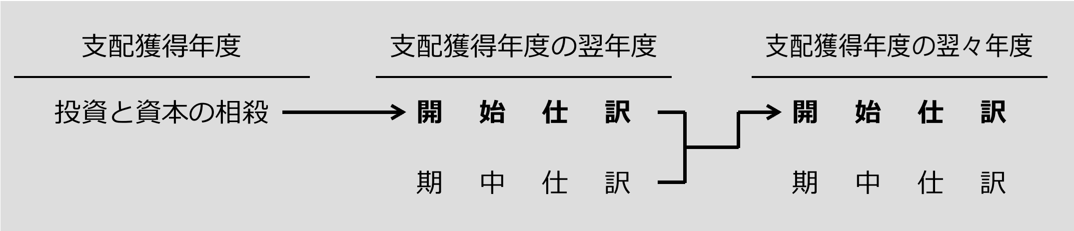
（１）支配獲得年度の翌年度以降

　これまでは、親会社が子会社の支配を獲得した年度の処理を学習しました。ここでは、支配獲得年度の翌年以降の処理を学習します。支配獲得年度の翌年度以降はすべての連結財務諸表（連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結貸借対照表）を作成しますので、合算される個別財務諸表もすべての財務諸表（個別損益計算書、個別株主資本等変動計算書、個別貸借対照表）となります。

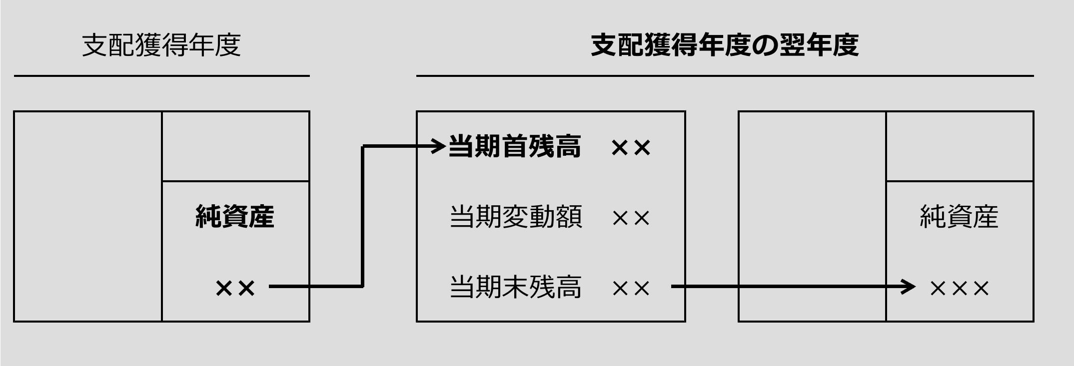
（２）開始仕訳

　連結仕訳には対象となる取引の時点によって、①前期以前の取引に関する消去・修正を行う「**開始仕訳**」と、②当期の取引に関する消去・修正を行う「**期中仕訳**」があります。なお、期中仕訳は具体的には、のれんの償却・当期純利益の按分・配当の消去・修正などがあります。

　連結仕訳は連結精算表で行われ、親会社・子会社の個別上の帳簿に影響は与えません。したがって、前期以前に正しく連結仕訳を行っても、当期の連結財務諸表の基礎となる当期の個別財務諸表には前期以前の連結仕訳は反映されていません。しかし、当期の連結財務諸表を作成するためには、前期以前の連結仕訳を反映させる必要があります。そこで、前期以前に行った連結仕訳を集約した「**開始仕訳**」を行います。



支配獲得年度は連結貸借対照表のみ作成するため、連結仕訳では貸借対照表における純資産の科目である「資本金」「資本剰余金」「利益剰余金」を消去しました。しかし、支配獲得年度の貸借対照表における純資産の金額は、翌年度の株主資本等変動計算書におけるそれぞれの「**当期首残高**」となります。



そこで、開始仕訳では、連結株主資本等変動計算書における「**資本金当期首残高**」「**資本剰余金当期首残高**」「**利益剰余金当期首残高**」の科目を用いて、それぞれを消去します。

・支配獲得年度の投資と資本の相殺消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金	×××	子会社株式	×××
資本剰余金	×××	非支配株主持分	×××
利益剰余金	×××		
のれん	×××		

↓

・支配獲得年度の翌年度の開始仕訳

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金当期首残高	**×××**	**子会社株式**	**×××**
資本剰余金当期首残高	**×××**	**非支配株主持分当期首残高**	**×××**
利益剰余金当期首残高	**×××**		
のれん	**×××**		

開始仕訳では、前期以前に行った連結仕訳で当期の純資産の「当期首残高」に影響を与えているものをそれぞれの「当期首残高」の科目を用います。後で学習しますが、前期以前に行った連結仕訳における**連結損益計算書の項目**及び**連結株主資本等変動計算書の利益剰余金の項目**は「利益剰余金当期首残高」の科目を用いますので、注意して下さい。

例題　**親会社P社は2031年3月31日に、S社の発行済株式の80%を12,500円で取得し、S社を子会社とした。2031年3月31日におけるS社の資本は、資本金10,000円、利益剰余金5,000円であった。そこで、2032年3月期の連結財務諸表作成に関する開始仕訳を答えなさい。なお、2032年3月期におけるP社及びS社の株主資本等変動計算書（一部）は以下のとおりである。**

株主資本等変動計算書（一部）

科目	P社	S社	科目	P社	S社
			資本金当期首残高	50,000	10,000
			利益剰余金当期首残高	20,000	5,000

①　支配獲得年度の投資と資本の相殺消去

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
資　本　金	10,000	子 会 社 株 式	12,500
利 益 剰 余 金	5,000	非支配株主持分	3,000
の　れ　ん	500		

のれん：12,500－(10,000＋5,000)×親会社持分比率80%＝500

非支配株主持分：(10,000＋5,000)×非支配株主持分比率20%＝3,000

②　2032年3月期開始仕訳

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
資本金当期首残高	**10,000**	**子 会 社 株 式**	**12,500**
利益剰余金当期首残高	**5,000**	**非支配株主持分当期首残高**	**3,000**
の　れ　ん	**500**		

③　連結株主資本等変動計算書（一部）

子会社の資本金当期首残高10,000、利益剰余金当期首残高5,000はすべて消去されます。したがって、支配獲得年度の翌年度における連結株主資本等変動計算書の資本金当期首残高50,000、利益剰余金当期首残高20,000は親会社の個別上の金額となります。

連結株主資本等変動計算書

	株主資本		非支配株主持分	純資産合計
	資本金	利益剰余金		
当期首残高	50,000	20,000	3,000	73,000

当期純利益の按分

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　当期純利益の按分の意味を理解しよう！

②　連結仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「非支配株主に帰属する当期純利益」勘定（連結損益計算書項目）

「非支配株主持分当期変動額」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

当期の取引に関して連結会計と個別会計の差異を消去・修正する連結仕訳が、「期中仕訳」です。ここでは、期中仕訳である子会社の「当期純利益の按分」を学習します。

（１）子会社の利益剰余金

子会社の利益剰余金は、支配獲得（子会社株式取得）時に生じていた子会社の利益剰余金である「**取得時利益剰余金**」と、支配獲得（子会社株式取得）後に生じた子会社の利益剰余金である「**取得後利益剰余金**」に分けて処理を行います。

① 取得時利益剰余金

取得時利益剰余金は、親会社持分は「**投資と相殺消去**」し、非支配株主持分は「**非支配株主持分**」に振り替えますので、連結仕訳で全額消去します。したがって、連結財務諸表には計上されません。

② 取得後利益剰余金

取得後利益剰余金のうち親会社持分は企業集団に入ってから獲得した利益なので「**利益剰余金**」として連結財務諸表に計上し、非支配株主持分は「**非支配株主持分**」に振り替えます。なお、親会社持分の取得後利益剰余金は個別財務諸表の合算によって計上されているので、連結仕訳は「不要」です。

	親会社持分比率	非支配株主持分比率
取得時利益剰余金	投資と相殺消去	非支配株主持分
取得後利益剰余金	**利益剰余金**	**非支配株主持分**

（２）当期純利益の按分

取得後利益剰余金は、損益計算書で算定された当期純利益が、株主資本等変動計算書を経由して、貸借対照表の利益剰余金を増加させるという流れがあります。

そこで、連結損益計算書を作成するために、子会社の当期純利益を親会社持分と非支配株主持分に按分します。その結果、子会社の当期純利益のうち、親会社持分が連結貸借対照表において、利益剰余金として計上されます。

① 親会社分

子会社の当期純利益のうち、親会社に帰属する分は個別損益計算書を合算することで反映されているため、連結仕訳は不要です。なお、連結上は「**親会社株主に帰属する当期純利益**」として表示します。

② 非支配株主分

子会社の当期純利益のうち、非支配株主に帰属する分は「**非支配株主に帰属する当期純利益**」として処理し、当期純利益から控除します。また、同額を「非支配株主持分」に振り替えますが、非支配株主持分は連結貸借対照表の純資産項目であり、その増減は連結株主資本等変動計算書に「**非支配株主持分当期変動額**」として表示します。

例えば、親会社持分比率が80%の子会社が、4,000の当期純利益を獲得した場合、4,000×非支配株主持分比率20%＝800　を非支配株主持分に按分します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
非支配株主に帰属する当期純利益	**800**	**非支配株主持分当期変動額**	**800**

（３）非支配株主に帰属する当期純利益の表示

　連結損益計算書における「当期純利益」は「非支配株主に帰属する当期純損益」を含めて表示します。また、「当期純利益」から「**非支配株主に帰属する当期純損益**」を控除して「**親会社株主に帰属する当期純利益**」を算定します。

連　結　損　益　計　算　書

⋮

税金等調整前当期純利益	×××
法人税、住民税及び事業税	×××
当　　期　　純　　利　　益	×××
非支配株主に帰属する当期純利益	**×××**
親会社株主に帰属する当期純利益	**×××**

例題　親会社P社は2031年3月31日に、S社の発行済株式の80%を12,500円で取得し、S社を子会社とした。2031年3月31日におけるS社の資本は、資本金10,000円、利益剰余金5,000円であった。そこで、2032年3月期の連結財務諸表を作成しなさい。なお、のれんは定額法で20年で償却する。また、2032年3月期におけるP社及びS社の個別財務諸表は以下のとおりである。

損益計算書

科目	P社	S社	科目	P社	S社
売上原価	28,000	18,000	売上高	50,000	30,000
販売費及び一般管理費	7,000	8,000			
当期純利益	15,000	4,000			
合計	50,000	30,000	合計	50,000	30,000

株主資本等変動計算書

科目	P社	S社	科目	P社	S社
資本金当期末残高	50,000	10,000	資本金当期首残高	50,000	10,000
利益剰余金当期末残高	35,000	9,000	利益剰余金当期首残高	20,000	5,000
			当期純利益	15,000	4,000
合計	35,000	9,000	合計	35,000	9,000

貸借対照表

科目	P社	S社	科目	P社	S社
諸資産	112,500	22,000	諸負債	40,000	3,000
子会社株式	12,500	—	資本金	50,000	10,000
			利益剰余金	35,000	9,000
合計	125,000	22,000	合計	125,000	22,000

① 開始仕訳

借 方 科 目	金 額	貸 方 科 目	金 額
資本金当期首残高	**10,000**	**子 会 社 株 式**	**12,500**
利益剰余金当期首残高	**5,000**	**非支配株主持分当期首残高**	**3,000**
の れ ん	**500**		

のれん：12,500－(10,000＋5,000)×親会社持分比率80%＝500

非支配株主持分：(10,000＋5,000)×非支配株主持分比率20%＝3,000

② のれんの償却

借 方 科 目	金 額	貸 方 科 目	金 額
の れ ん 償 却	**25**	**の れ ん**	**25**

のれん償却：500÷20年＝25

③ 当期純利益の按分

借 方 科 目	金 額	貸 方 科 目	金 額
非支配株主に帰属する当期純利益	**800**	**非支配株主持分当期変動額**	**800**

非支配株主に帰属する当期純利益：4,000×非支配株主持分比率20%＝800

④ 連結財務諸表

・連結損益計算書

連結損益計算書

科目	金額
売上高	80,000
売上原価	46,000
売上総利益	34,000
販売費及び一般管理費	15,025
営業利益	18,975
当期純利益	18,975
非支配株主に帰属する当期純利益	800
親会社株主に帰属する当期純利益	18,175

販売費及び一般管理費：P社7,000＋S社8,000＋のれん償却25

＝15,025

・連結株主資本等変動計算書

子会社の資本金当期首残高10,000、利益剰余金当期首残高5,000はすべて消去されます。したがって、支配獲得年度の翌年度における連結株主資本等変動計算書の資本金当期首残高50,000、利益剰余金当期首残高20,000は親会社の個別上の金額となります。

親会社株主に帰属する当期純利益は、連結損益計算書で算定した金額を記載します。非支配株主持分の当期変動額は、当期純利益の按分による金額です。

連結株主資本等変動計算書

	株主資本		非支配株主持分	純資産合計
	資本金	利益剰余金		
当期首残高	50,000	20,000	3,000	73,000
親会社株主に帰属する当期純利益		18,175		18,175
株主資本以外の項目の当期変動額			800	800
当期末残高	50,000	38,175	3,800	91,975

資本金当期首残高：親会社の資本金当期首残高

利益剰余金当期首残高：親会社の利益剰余金当期首残高

非支配株主持分当期末残高：子会社資本合計(10,000+9,000)

×非支配株主持分比率20%＝3,800

・連結貸借対照表

子会社の「資本金」は消去されますので、連結貸借対照表における「資本金」は親会社の個別上の金額となります。

連結貸借対照表

科目	金額	科目	金額
諸資産	134,500	諸負債	43,000
のれん	475	資本金	50,000
		利益剰余金	38,175
		非支配株主持分	3,800
合計	134,975	合計	134,975

資本金：親会社の資本金

のれん：500－25＝475